



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10882.721447/2015-86
Recurso nº Embargos
Acórdão nº 1402-003.601 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria OMISSÃO/REDUÇÃO E SUSPENSÃO DE ESTIMATIVAS
Embargante GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE AGUA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. EVIDENTE OCORRÊNCIA. CONHECIMENTO E ACOLHIMENTO.

Devem ser conhecidos e acolhidos os Embargos de Declaração opostos para sanar omissão contida nas razões de decidir dos Acórdãos, quando confirmada a presença de tal *lapso* jurisdicional.

MULTA ISOLADA. ESTIMATIVA MENSAL CSLL. CÁLCULO DE REDUÇÃO E SUSPENSÃO. INCLUSÃO DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. MÊS DE DEZEMBRO. IDENTIDADE COM A MONTA TRIBUTÁVEL DO PERÍODO. INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 93/1997. PROCEDÊNCIA.

À luz da norma contida no §4º do art. 230 do RIR/99, a Instrução Normativa SRF nº 93/1997 deixa claro que no cálculo constante dos balancetes de suspensão e redução das estimativas mensais estão inclusas *todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda*, abrangendo, assim, as bases de cálculo negativas registradas pelo contribuinte. É certo que tais dispositivos também informam a apuração e adiantamento mensal da CSLL.

Especialmente em relação ao cálculo do mês de dezembro, não existe previsão da exclusão de quaisquer elementos ou parcelas da base de cálculo da Contribuição devida. Não obstante, as exceções prevista, aplicáveis aos meses de janeiro a novembro, referem-se aos lucros apurados no exterior, às parcelas excedentes aos cálculos referente a preços de transferência e regras de subcapitalização e ao lucro inflacionário, não abarcando prejuízos/bases de cálculo negativas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração, retificando o Acórdão nº 1402-002.888, para sanar as omissões apontadas, esclarecendo a negativa de provimento ao Recurso de Ofício, bem como dando provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar o valor referente à multa isolada pelo não recolhimento da estimativa de CSLL de dezembro de 2010, na monta de R\$ 74.975,28.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Edeli Pereira Bessa, Leonardo Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente Substituto).

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Contribuinte (fls. 1761 a 1772), em face do v. Acórdão nº 1402-002.888, proferido por esta C. 2ª Turma Ordinária, de relatoria do I. Conselheiro Demetrius Macei Nichele (fls. 1713 a 1749), no qual, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao Recurso de Ofício oposto e, igualmente, negou-se provimento ao Recurso Voluntário da ora Embargante.

Em resumo, o presente *recurso* incidental manejado pela Contribuinte aponta para a suposta existência de omissões e de erro material, quais sejam: A) *omissão quanto aos argumentos de ausência de dispositivo legal para a glosa das despesas na base da CSLL*; B) *omissão quanto aos argumentos contábeis da embargante*; C) *omissão quanto ao pedido de recálculo da multa isolada pela embargante* e D) *omissão da análise da ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício*; já erro material resumiria-se a *menção ao auto de infração de CSLL (SIC) [IRPJ] no voto vencedor sobre a multa isolada*, que é objeto de outro feito.

Os presentes Declaratórios foram objeto de r. Despacho de Admissibilidade, subscrito pelo I. Presidente dessa C. Turma Ordinária (fls. 1775 a 1784), cujo preciso teor passa-se a reproduzir e adotar, complementarmente, como relatório, evitando-se desnecessária duplicidade:

O presente despacho trata do juízo de admissibilidade dos Embargos de Declaração opostos por GE POWER & WATER EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE ENERGIA E TRATAMENTO DE ÁGUA LTDA (fls. 1761) contra o Acórdão nº 1402-002.888, de 20/02/2018 (fls. 1713).

O processo tem origem em ação fiscal em que a fiscalização concluiu que o contribuinte fez exclusões indevidas na base de cálculo ajustada da CSLL (amortização de ágio) nos anos de 2010 a 2013. Em consequência, foi lavrado auto de infração para exigir CSLL e multa isolada (estimativas), bem como multa de ofício (75%) e juros de mora (fls. 432). A mesma ação fiscal resultou no lançamento de IRPJ e multa isolada (estimativas), bem como multa de ofício (75%) e juros de mora, pelos mesmos fatos, o que foi formalizado por meio do processo nº 10882.723180/2014-81.

Instaurado o contencioso administrativo, o julgamento de primeira instância considerou a impugnação parcialmente procedente, reduzindo o valor exigido a título de multa isolada

(fls. 1426), o que deu ensejo a recurso de ofício e a recurso voluntário (fls. 1472). A mesma decisão recomendou o julgamento em conjunto do supracitado processo nº 10882.723180/2014-81.

O julgamento dos recursos no presente processo foi levado a efeito por meio do acórdão ora embargado pelo contribuinte, pelo qual o colegiado negou provimento ao recurso de ofício e negou provimento ao recurso voluntário. O processo conexo acima referido (10882.723180/2014-81) já havia sido julgado, por meio do Acórdão nº 1402-002.692, contra o qual também foram apresentados embargos de declaração pendente de julgamento. O acórdão aqui embargado adotou a seguinte ementa (fls. 1713):

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012, 2013

CSLL. IRPJ. AMORTIZAÇÃO DE ÁGIO. LIMITES DE EQUIVALÊNCIA ENTRE AS BASES DE CÁLCULO

Como não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação em mais de uma oportunidade determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL, deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ÁGIO. AMORTIZAÇÃO. PRAZO INICIAL

O prazo decadencial para o lançamento decorrente de glosa de amortização de ágio é contado da data em que se dá a amortização e não da data em que o ágio é formado ou em que o contribuinte adquire o direito à amortização.

MULTA ISOLADA. FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

O não recolhimento ou o recolhimento a menor de estimativas mensais sujeita a pessoa jurídica optante pela sistemática do lucro real anual à multa de ofício isolada estabelecida no artigo 44, inciso II, "b", da Lei nº 9.430/1996, ainda que encenado o ano-calendário.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

A incidência de juros sobre a multa de ofício não decorre da autuação, mas sim do vencimento da multa, por ocasião do não pagamento voluntário do valor resultante do auto de infração, no seu respectivo vencimento, momento em que se iniciará o cômputo de juros sobre a multa.

A Fazenda Nacional foi cientificada dessa decisão e não apresentou recurso (1751).

O contribuinte foi cientificado dessa decisão em 08/06/2018 (fls. 1758). Os presentes embargos foram apresentados em 15/06/2018 (fls. 1759), portanto, dentro do prazo previsto no art. 65, §1º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343/2015 e alterações supervenientes.

Os embargos de declaração contra as decisões proferidas pelos colegiados do CARF são cabíveis apenas quando estas contiverem obscuridade, contradição ou omissão, nos termos do artigo 65 do Regimento Interno do CARF, abaixo transcrito:

Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O embargante opõe-se ao referido acórdão em face de alegadas omissões, a seguir analisados.

1. CSLL - glosa de despesa - previsão legal - omissão

A primeira reclamação do embargante diz respeito a alegada omissão em relação ao argumento trazido no recurso voluntário de que não existiria previsão legal que autorize a glosa da dedução de despesa de amortização de ágio na base de cálculo da CSLL, conforme o seguinte excerto (fls. 1764):

17. O primeiro argumento que foi absolutamente ignorado pelo Acórdão Embargado diz respeito ao artigo 13, inciso III da Lei nº 9.249/95. Tal artigo veda, para fins de apuração da CSLL, as deduções de despesas de amortização de bens móveis ou imóveis, exceto se relacionados à produção ou comercialização de bens e serviços. O ágio pago na aquisição de participação societária, como no caso em tela, não se amolda a nenhum espectro desse enquadrado como bem móvel ou imóvel.

[...]

22. Ainda no que se refere à dedução das parcelas de amortização de ágio da base de cálculo da CSLL, a Embargante alegou ainda, tanto em sede de Impugnação quanto em seu Recurso Voluntário, que apenas a partir da edição da Lei nº 12.973/2014 passou a haver algum tipo de restrição à dedutibilidade do ágio para fins de CSLL. O artigo 50 da Lei nº 12.973/2014 prevê expressamente a aplicação também para a CSLL das normas legais que impõem que o ágio pautado em expectativa de rentabilidade futura somente poderá ser amortizado pela pessoa jurídica que absorver patrimônio de outra na qual detinha participação societária.

23. Fica evidente que não havia, até a edição da Lei 12.973/2014, previsão legal que vedasse a possibilidade de amortização do ágio para fins de CSLL antes das operações de incorporação, cisão ou fusão, ou determinasse sua adição ao lucro líquido na hipótese de eventual indedutibilidade do lucro real.

24. O Acórdão Embargado também não se pronunciou sobre as inovações legislativas trazidas pela Lei nº 12.973/2014, sendo omissa quanto a essa linha de argumentação aduzida pela Embargante.

Transcreve-se o trecho do acórdão embargado que trata da presente questão (fls. 1731):

Em síntese, a Recorrente centra toda a sua argumentação na decisão formalizada através do v. Acórdão 9101-002.310, pelo qual a CSRF entendeu, por maioria de votos, pela inocorrência de identidade entre as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pela inaplicabilidade do art. 57 da Lei 8.981/95 para a CSLL e, consequentemente, pela legalidade da amortização de ágio para fins de apuração da base de cálculo da referida contribuição.

Vejamos, inicialmente, o quanto disposto no caput do art. 57, da Lei 8.981/95, parte final, quanto à definição da base de cálculo da referida contribuição. Veja-se:

[...]

A Lei nº 8.981/95 trouxe inovações na apuração da base de cálculo do IRPJ e, no já transcrito art. 57, estende, textualmente, a aplicação, para a CSLL, das mesmas normas de apuração do IRPJ, mantida a base de cálculo prevista na legislação em vigor, que é o resultado do período-base apurado com a observância da legislação comercial ajustado ou, a teor do contido no § 3º, do citado art. 57, "o lucro líquido ajustado".

A Lei nº 9.430/96, por sua vez, especificamente em seu art. 28, na redação original, garante que "aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71 desta Lei."

Especificamente o art. 2º da Lei nº 9.430/96 reforça a observância das alterações introduzidas pela Lei nº 8.981/95 na apuração da base de cálculo do IRPJ, extensível para a CSLL.

Desta forma, a legislação fiscal aplicável na apuração da base de cálculo do IRPJ é, em mais de uma oportunidade, estendida por lei para a apuração da base de cálculo da CSLL, as quais partem do mesmo lucro líquido apurado na forma da legislação comercial e diferem, ao final, tão somente pelos expressas adições e exclusões a que estão legalmente sujeitas. Ou seja, se não há previsão legal de exclusão da despesa de amortização com ágio da base de cálculo da CSLL, ela deve ser mantida na referida base de cálculo, uma vez que a legislação, como acima demonstrado, determina que para a apuração da base de cálculo da CSLL deve ser observada a legislação aplicável ao IRPJ.

Verifico que o embargante não aponta onde, em seu recurso voluntário, teria abordado a aplicação do artigo 13, inciso III, da Lei nº 9.249, de 1995, como fundamento para acolher a amortização do ágio por ele realizado. Nem mesmo uma

verificação naquela peça processual permitiu localizar o argumento alegadamente trazido. Assim, entendo que essa primeira parte da reclamação de omissão não possui fundamento fático, uma vez que a turma julgadora não está obrigada a se manifestar sobre argumento que não consta do recurso voluntário.

Verifico, também, que a decisão embargada entendeu que a amortização do ágio não poderia ser deduzida da base de cálculo da CSLL por força de dispositivo legal vigente desde o ano 1995 (art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995). Com isso, entendo que ficou prejudicado o argumento aventado no recurso voluntário de que apenas a partir da edição da Lei nº 12.973, de 2014, passou a haver algum tipo de restrição à dedutibilidade do ágio para fins de CSLL. Se em 1995 essa despesa já não podia ser deduzida, não poderia ser uma lei de 2014 que iria inaugurar essa restrição. Em outras palavras, o contribuinte pega-se ao fato de que a lei de 2014 proíbe expressamente a dedução em tela e interpreta essa lei, a contrário senso, para dizer que antes não existia a mesma restrição. Todavia, a decisão embargada afirma expressamente que tal restrição já existia desde 1995, portanto, prejudicando o argumento do contribuinte.

Destarte, considerando que o argumento do contribuinte ficou prejudicado pela construção adotada na decisão embargada, entendo que o colegiado não estava obrigado a abordar expressamente esse argumento, de forma que não está caracterizada a omissão requerida, pelo que os presentes embargos não devem ser admitidos quanto a este tópico.

2. Regularidade da escrita contábil - omissão

Em sua segunda reclamação, o embargante alega que a decisão embargada deixou de apreciar os argumentos de natureza contábil suscitados no recurso voluntário, conforme o seguinte excerto (fls. 1766):

26. O principal argumento trazido pela acusação fiscal para a glosa das amortizações do ágio foi construído com base na despropositada premissa de que o ágio em debate não poderia ser amortizado para fins fiscais, uma vez que, por ter sido gerado internamente, sequer poderia ser registrado contabilmente.

27. Assim, para constituir o crédito tributário ora combatido a Autoridade Lançadora firmou como necessários dois requisitos concomitantes, quais sejam (i) o atendimento às normas contábeis vigentes e (ii) o cumprimento das condições impostas pela legislação fiscal e, no que fosse aplicável, também as da legislação societária.

[...]

29. Como se observa, a constituição do crédito tributário foi pautada tão somente em argumentos contábeis, eis que a Autoridade Lançadora entendeu que a amortização para fins

fiscais não seria possível, uma vez que a contabilidade não reconheceria a existência de ágio em questão.

[...]

34. Quando do julgamento do Recurso Voluntário, este E. CARF, tal como feito anteriormente pela DRJ, desconsiderou por completo os argumentos relativos às questões de ordem contábil, adotando como razões de decidir fatores completamente alheios a essa defesa, requalificando os fatos trazidos aos autos segundo sua própria visão e suscitando a invalidade do ágio a partir de argumentos próprios.

[...]

37. Aliás, é de se notar que a Embargante apresentou vasta fundamentação contra as acusações trazidas no AIIM, como se bem pode observar dos tópicos sobre os erros na aplicação das normas contábeis trazidos em suas defesas administrativas, que não foram endereçados no Acórdão Embargado. Veja-se:

(a) Erro contábil: inaplicabilidade das normas contábeis utilizadas pela Autoridade Lançadora.

(b) Erro contábil: inaplicabilidade do conceito de ágio interno ao caso concreto.

(c) Erro contábil: reconhecimento do ágio interno como reavaliação espontânea nas demonstrações financeiras individuais é permitido até mesmo pelas normas contábeis atuais.

38. Adicionalmente, a Embargante acostou aos autos parecer da lavra do renomado Professor contabilista Sr. Eliseu Martins acerca dos aspectos relativos ao registro do ágio decorrente de reestruturação societária no Grupo GE, parecer este que é apenas brevemente mencionado ao final do relatório do Acórdão Embargado (fl. 1729), tendo a sua linha de argumentação absolutamente ignorada.

[...]

40. Nesse contexto, resta cristalina a mudança de critério jurídico a omissão do Acórdão Embargado ao não analisar os argumentos contábeis trazidos pela Embargante em seu Recurso Voluntário.

A leitura do acórdão embargado permite verificar que a turma julgadora entendeu que o ágio sob exame decorreu de reorganização societária levada a efeito no âmbito do próprio grupo econômico GE (ágio interno), e que, no caso desse processo, o ágio foi gerado artificialmente, conforme o seguinte excerto (fls. 1739):

Como se observa, confirmando as constatações do TVF, houve uma movimentação circular entre as empresas do Grupo GE, criando circunstância final em que o Contribuinte passou a se valer de ágio oriundo de sua própria aquisição (ainda que processado por inúmeros rearranjos internos).

Claramente, nessas operações internas não pode se falar em efetivo sacrifício econômico, pois o ágio é extraído das variações de valorações meramente escriturais, sem fluxo financeiro. O próprio Contribuinte afirma que não houve geração de riqueza qualquer em tais operações (fls. 1570):

[...]

Assim, resta indubitável a presença de artificialidade na geração intragrupo desses valores de ágio, a qual, como já demonstrada, é rechaçada e não se adequa à permissão normativa de dedução das bases tributáveis do IRPJ.

Posto isso, para que não haja omissão, frise-se que restam prejudicadas e inertes as alegações de cunho meramente contábil aduzidas pela Recorrente em relação a erros contábeis cometidos pela Fiscalização (emprego no TVF de normas contábeis não aplicáveis aos fatos colhidos, conceituação de ágio interno apenas como aquele decorrente de reavaliação de ativos e autorização contábil do reconhecimento desse ágio interno).

As alegações de mérito referentes aos erros fiscais, supostamente presentes na Autuação (independência do conceito de ágio para fins tributários e contábeis, ausência de proibição legal expressa do aproveitamento do ágio gerado entre parte relacionadas, cogência das normas fiscais de registro do desdobramento do ágio, precificação entre partes relacionadas e comprovação do pagamento do ágio), foram devidamente enfrentadas e afastadas ou logicamente prejudicadas, em face dos termos antes expostos e a conclusão alcançada.

Assim, a turma julgadora entendeu que o ágio foi gerado artificialmente, não havendo razão para que viesse a enfrentar as demais alegações que defendiam a dedutibilidade do ágio, inclusive aquelas de natureza contábil, pois isso em nada alteraria a sua conclusão de que a artificialidade do ágio desautoriza sua amortização.

E, conforme jurisprudência pacífica, inclusive expressamente confirmada após o advento do novo CPC, o órgão julgador não está obrigado a se manifestar sobre todas as alegações suscitadas pelas partes quando já houver encontrado razão suficiente para sustentar a sua decisão.

Revela-se, portanto, manifestamente improcedente a presente alegação de omissão.

3. Multa isolada - recálculo - omissão

Em sua terceira reclamação, o embargante alega que a decisão embargada deixou de apreciar os argumentos relativos ao cálculo do valor da multa isolada, conforme o seguinte excerto (fls. 1769):

42. Conforme amplamente demonstrado pela Embargante e por bem reconhecido pela decisão da DRJ, a Autoridade Lançadora

incorreu em grave erro no cálculo da multa isolada, erro este que gerou um valor de penalidade a maior de aproximadamente R\$ 9 milhões.

43. Isto porque, os valores relativos à multa isolada não foram calculados de acordo com o que dispõe o artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei 9.430/96. Em síntese, a Autoridade Lançadora não contemplou em seu cálculo, realizado de forma acumulada, as estimativas de CSLL apuradas, devidas e recolhidas em meses anteriores dos mesmos anos-calendário.

[...]

45. Entretanto, embora a decisão da DRJ tenha dado parcial provimento à Impugnação apresentada para reduzir o respectivo valor de R\$10.819.638,21 para R\$1.941.664,37, o valor reduzido pela decisão da DRJ ainda é diferente daquele calculado pela Embargante, no montante de aproximadamente R\$75 mil.

46. Esta diferença de R\$74.975,28 refere-se exatamente ao valor da multa isolada relativa ao mês de dezembro de 2010, o qual foi desconsiderado pela Embargante em seus cálculos e considerado pela Autoridade Lançadora.

47. O voto vencido do Acórdão Embargado concluiu pelo cancelamento integral da multa isolada e, ao analisar o Recurso de Ofício, foi expresso ao mencionar que, caso a Turma não entendesse pelo afastamento completo da multa isolada, que o valor da multa fosse retificado, sendo aplicado tudo aquilo decidido pela DRJ quanto ao erro de cálculo da multa isolada, não se manifestando sobre a diferença acima citada.

48. O voto vencedor do Acórdão Embargado, por sua vez, ao analisar a possibilidade de cumular a multa de ofício e a multa isolada, manteve integralmente a aplicação da multa isolada, sem, no entanto, proceder à ratificação da parcela da multa isolada cancelada pela decisão da DRJ e sem apreciar o pedido quanto ao recálculo da multa isolada feito pela Embargante quanto à diferença de R\$74.975,28.

49. Sendo assim, a ausência de apreciação dos argumentos acima listados acerca do necessário recálculo da multa isolada, bem como a ausência de menção do voto vencedor sobre a parcela de multa isolada já afastada pela DRJ, constitui clara omissão do Acórdão Embargado, a qual deve ser necessariamente suprida.

Verifico que o contribuinte, conforme assinalado nos embargos, questionou em seu recurso voluntário o cálculo da multa isolada realizado pela decisão de primeira instância, nos seguintes termos (fls. 1528):

237. Entretanto, embora a r. decisão recorrida tenha dado parcial provimento à Impugnação apresentada para reduzir o respectivo valor de R\$2.374.632,82 para R\$1.941.664,37, o valor reduzido pela r. decisão recorrida ainda é diferente daquele calculado pela

Recorrente, diferença esta que ainda perfaz aproximadamente R\$74 mil.

238. Esta diferença de R\$74.975,28 se refere exatamente ao valor da multa isolada relativa ao mês de dezembro de 2010, o qual foi desconsiderado pela Recorrente em seus cálculos e considerado pela Autoridade Lançadora.

239. Vale notar que em se tratando da apuração do mês de dezembro de um determinado ano-calendário, quando o cálculo da CSLL é realizado com base na sistemática de suspensão e redução, não há que se falar em estimativa de pagamento, mas sim de apuração definitiva da contribuição. Por este motivo, é equivocado o lançamento da multa isolada em dezembro de 2010.

Verifico que o voto vencido propugnou pela exoneração total da multa isolada por questões de legalidade, sem abordar o seu valor. Já o voto condutor da decisão superou as questões de legalidade apontadas pelo relator do acórdão, mantendo a exigência da multa isolada, mas deixou de se manifestar sobre o seu valor. Assim, o voto vencedor deixou de se manifestar sobre o objeto do recurso de ofício e sobre a questão supracitada contida no recurso voluntário (fls. 1749):

Aduza-se ainda, mesmo abstraindo questões conceituais envolvendo aspectos do direito penal, que a Lei nº 9.430/96, ao instituir a multa isolada sobre irregularidades no recolhimento do tributo devido a título de estimativas, não estabeleceu qualquer limitação quanto à imputação dessa penalidade juntamente com a multa exigida em conjunto com o tributo, de modo que, sob esta ótica, a Fiscalização simplesmente aplicou norma abstrata plenamente vigente no inundo jurídico a caso concreto que se estampou.

Saliente-se, por fim, ser inaplicável no caso a Súmula nº 105 do CARP. posto que ali se cuida de lançamentos referentes a períodos anteriores a 2007.

Pelos motivos elencados, entendo devam ser mantidas integralmente as multas isoladas impostas e NEGO PROVIMENTO ao recurso voluntário neste aspecto.

No mais, acompanho integralmente o I. Relator em relação às demais matérias tratadas nestes autos.

Assim, entendo que os embargos de declaração devem ser admitidos para que a turma julgadora esclareça o resultado do julgamento do recurso de ofício e se manifeste sobre a alegação de erro no cálculo da multa de ofício que existiria na decisão de primeira instância.

4. Juros de mora sobre multa de ofício - omissão

A quarta reclamação do embargante diz respeito a alegada omissão em relação a imputação de ilegalidade da incidência de

juros de mora sobre a multa de ofício, conforme o seguinte excerto (fls. 1770):

50. O Acórdão Embargado justificou a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício com base exclusivamente no entendimento de um acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais e um precedente do Superior Tribunal de Justiça, os quais defendem que a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, integra o crédito tributário⁹.

51. No entanto, ao assim decidir, o Acórdão Embargado foi omissivo ao deixar de apreciar, com o devido zelo, que a única interpretação possível sobre o conceito de "crédito" e "débito decorrente de tributos e contribuições", previsto nos artigos 113, 139 e 161 do Código Tributário Nacional e artigo 61 da Lei nº 9.430/96, é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada.

52. A multa de ofício tem caráter de sanção pelo inadimplemento da obrigação, de modo que não é legítima a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício quando os juros, por definição, remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, devendo incidir tão somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal.

53. Diante do exposto, a Embargante requer que este E. CARF supra a referida omissão para constar as razões pelas quais a penalidade pecuniária (multa de ofício) integraria o conceito de "crédito" e "débito decorrente de tributos e contribuições" para fins da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

O exame do acórdão embargado permite verificar que a turma julgadora examinou, sim, a questão da incidência dos juros sobre a multa de ofício, conforme o seguinte excerto (fls. 1742):

Por fim, quanto à aplicação de juros (Taxa Selic) sobre multas, a Recorrente está se antecipando a uma situação, alegando que a PGFN, ao corrigir os créditos tributários, adota essa sistemática.

A respeito do tema, curvo-me ao entendimento consagrado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho, e refletido no acórdão nº 9101-00539, de 11/03/2010, de lavra da Conselheira Viviane Vidal Wagner, in verbis:

O conceito de crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto tributo quanto penalidade pecuniária.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

O que se percebe do trecho dos embargos acima reproduzidos é que, em que pese alegar omissão, a embargante, em verdade, apenas insiste em sua alegação segundo a qual "a única interpretação possível sobre o conceito de 'crédito' e 'débito decorrente de tributos e contribuições', previsto nos artigos 113, 139 e 161 do Código Tributário Nacional e artigo 61 da Lei nº 9.430/96, é aquela que autoriza a incidência de juros somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada".

Ocorre que o mero inconformismo da parte frente às razões de decidir presentes no acórdão recorrido não autoriza o manejo dos embargos declaratórios, conforme doutrina e jurisprudência pacíficas:

Inconformismo com a solução jurídica dada pelo acórdão embargado. A irresignação com a solução jurídica dada à causa não é hipótese de cabimento dos aclaratórios, que se limitam à análise de existência de omissão, obscuridade ou contradição (STJ, 3.ª T, EDclAgRgAgRgAREsp 181354-PR, Rel. Min. Paulo de Tarso Vieira SanseverinoJ. 3.4.2014, DJUE 10.4.2014).

Revela-se, portanto, manifestamente improcedente a presente alegação de omissão.

5. Menção à tributação de IRPJ - erro material

A quinta reclamação do embargante diz respeito a alegado erro material relativamente à exigência de multa isolada sobre falta de recolhimento de estimativas de IRPJ, a qual sequer foi lançada, conforme o seguinte excerto (fls. 1771):

55. O voto vencedor do Acórdão Embargado expressamente menciona que a divergência quanto ao voto vencido se dá única e exclusivamente em relação à imposição da multa isolada nos casos de ausência ou insuficiência de recolhimentos de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL.

56. No entanto, como é sabido, o presente processo administrativo diz respeito tão somente ao AIIM de CSLL.

57. Nesse contexto, deve o Acórdão Embargado ser revisitado, mais especificamente o voto vencedor, para sanar o erro material sob análise, tendo em vista que o presente processo administrativo refere-se apenas ao crédito tributário de CSLL. Os créditos tributários de IRPJ estão em discussão em autos independentes, no bojo do processo administrativo nº 10882.723180/2014-81,

O exame do voto vencedor permite verificar que inexistente o alegado erro material.

De fato, no voto vencedor, desenvolveu-se a tese segundo a qual é cabível a exigência de multa isolada pela falta de pagamento

de estimativas mensais tanto de IRPJ como de CSLL, quando houver também a exigência de multa de ofício pela falta de pagamento do correspondente tributo apurado no final do respectivo ano-calendário. Em outras palavras, a construção jurídica apresentada se aplica a ambos os tributos.

Todavia, a partir do desenvolvimento dessa tese no voto vencedor, não é possível concluir, como pretende o embargante, que o acórdão embargado está a exigir, no presente processo, multa isolada pela falta de pagamento de estimativas mensais de IRPJ.

Revela-se, portanto, manifestamente improcedente a presente alegação de erro material.

Conclusão

Diante do exposto, acolho em parte os embargos de declaração em tela, para que a Turma Julgadora: (i) esclareça se foi dado provimento ao recurso de ofício (conforme o dispositivo do voto vencedor) ou foi negado provimento (conforme a proclamação do resultado) e qual a correspondente fundamentação; (ii) manifeste-se sobre a alegação de erro no cálculo da multa de ofício que existiria na decisão de primeira instância; tudo nos termos exarados no item 3 acima. Ademais, rejeito as outras alegações do embargante, em caráter definitivo, nos termos exarados nos itens 1, 2, 4 e 5 acima, em conformidade com o artigo 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 (RICARF).

Verifico que os embargos de declaração apresentados no processo nº 10882.723180/2014-81, a este conexo, já foi distribuído ao Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, com equivalentes pedidos e idênticas causas de pedir, de forma que o presente processo também deve ser distribuído ao Conselheiro Caio Cesar Nader Quintela, nos termos do §5º do artigo 49 do RICARF, para relatar.

Em suma, como se observa acima, foram afastadas por meio de tal r. Despacho três omissões apontadas e o suposto *erro material* aventado, restando admitidos tais Aclaratórios apenas no que tange à *omissão quanto ao pedido de recálculo da multa isolada pela embargante* e sobre a ausência de manifestação no voto sobre a negativa de provimento ao Recurso de Ofício, como registrado em Ata.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella - Relator

Como já analisado no r. Despacho *a quo*, os Embargos Declaratórios são tempestivos.

Registre-se, inicialmente, que analisando a peça dos Declaratórios em confronto com o v. Acórdão questionado, o Recurso Voluntário da Contribuinte e mesmo o v. Acórdão da DRJ *a quo*, extrai-se a mesma conclusão sobre a admissibilidade do *recurso* sob julgamento, ratificando-se, integralmente, na presente oportunidade processual, o teor do r. Despacho de Admissibilidade de fls. 1775 a 1784.

Dito isso, este Conselheiro conhece dos Embargos de Declaração, apenas para reconhecer a presença de omissão, tão somente, em relação **1)** à ausência de manifestação no voto sobre a negativa de provimento ao Recurso de Ofício, correspondente ao registro de resultado de julgamento em Ata e **2)** *ao pedido de recálculo da multa isolada pela embargante*.

Frise-se que, tendo em vista que será apreciada questão de *omissão* de argumento e pedido recursal não apreciado anteriormente, certificada a ausência de apresentação de Contrarrazões ao Recurso Voluntário que continha tal pleito, entende este Conselheiro, excepcionalmente, pela desnecessidade de concessão de vista, prévia ao presente julgamento, à Fazenda Nacional.

Primeiramente, em relação à manifestação do I. Relator do v. Acórdão *questionado* sobre o Recurso de Ofício, é certa sua ausência, a qual passa-se a sanar. Registre-se, preliminarmente, que este *apelo* fazendário foi conhecido em face da constatação de preenchimento dos requisitos estabelecidos na Portaria MF nº 63/2017, ainda que oposto antes de sua vigência - respeitando o teor da Súmula CARF nº 103.

E, exatamente como decidido por este mesmo N. Colegiado no v. Acórdão nº 1402-002.692, prolatado em sessão de 26 de julho de 2017, na análise e julgamento do presente feito, quando foi proferido o v. Acórdão nº 1402.002.888, em sessão de 20 de fevereiro de 2018, deliberou-se e acordou-se, de forma unânime, pela plena concordância com a motivação

e cálculos da DRJ a quo em relação à matéria de Impugnação acolhida, mantendo, pelos seus próprios termos, a parcela daquele r. *decisum* que cancelou parte das multas isoladas aplicadas.

Nesse sentido, concordando com a *retificação* das penalidades da Autuação lá promovida, como fundamento *complementar* àquilo já registrado no Acórdão nº 1402.002.888, invoca-se e aplica-se o art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, para adotar as razões de decidir da 1ª Instância administrativa, que, inclusive, serão reproduzidas mais adiante no presente voto.

Restam, assim, suprido tal primeiro *lapso*.

Já em relação ao pedido de recálculo das multas isoladas lançadas sobre as montas do suposto não recolhimento das estimativas dos meses abrangidos no período colhido pela Fiscalização, este foi originalmente feito em sede Impugnação, momento em que a ora Embargante apontou, com base em estudo contábil suportado pelas suas DIPJs acostadas ao feito (fls. 732 a 736 - *vide* fl. 733 - DIPJ das fls. 751 a 1323), que *os valores relativos à multa isolada não foram calculados com o que dispõe o artigo 44, inciso II, alínea b, da Lei nº 9.430/96. Em síntese, a Fiscalização não contemplou em seu cálculo, realizado de forma acumulada, as estimativas de CSLL devidas e recolhidas em meses anteriores dos mesmos anos-calendário.*

O seguinte quadro resumo esclarece os valores obtidos como *corretos* na aplicação de tais sanções autônomas:

Ano-calendário	Auto de Infração	Cálculo correto - Impugnante	Diferença
dez/10	74.975,28	-	74.975,28
2011	3.943.598,59	751.779,38	3.191.819,21
2012	412.514,61	85.646,79	326.867,82
2013	6.388.549,72	1.029.262,92	5.359.286,79
Total	10.819.638,19	1.866.689,09	8.952.949,10

Apreciando tal alegação, a DRJ *a quo* deu provimento apenas parcial a tal pleito, reduzindo o valor total das penalidades para R\$ 1.941.664,37.

Confira-se a sua fundamentação para tanto e o respectivo cálculo:

3.4.3 Multa isolada. Erro de Cálculo.

130. O litigante reclama que os valores relativos às multas isoladas não foram calculados de acordo com o que dispõe o artigo 44, II, b, da Lei nº 9.430/96, pois a Fiscalização não contemplou em seu cálculo, realizado de forma acumulada, as estimativas de IRPJ apuradas, devidas e recolhidas em meses anteriores dos mesmos anos-calendário; apresenta o Doc 4, págs. 731/736, com a apuração que considera correta.

131. Verifica-se às págs. 488/490, no Termo de Verificação Fiscal, a demonstração, pelo autuante, dos valores de multa isolada, por período de apuração:

a. 12/2010: o valor da despesa de ágio glosada foi somada à base de cálculo acumulada informada pelo contribuinte em DIPJ; sobre o total, apurou a CSLL no valor de R\$3.509.952,59, subtraiu R\$24.135,35 de CSLL retida na fonte e R\$3.335.866,69 de CSLL acumulada apurada em meses anteriores, apurando a CSLL a pagar de estimativa mensal de 12/2010 no valor de R\$149.950,55, em relação à qual a multa de 50% perfaz R\$74.975,28; o litigante no doc 4, págs. 733, concordou com as deduções que o autuante efetuou, mas reduziu a base de cálculo da CSLL, mediante compensação de, aparentemente, base de cálculo negativas; contudo, não há previsão para esta dedução na apuração da estimativa mensal do mês de dezembro, mas apenas na apuração anual – Assim, a apuração fiscal está correta e se mantém neste voto.

b. 01/2011 a 12/2013: verificou-se que o autuante deixou de considerar o valor do saldo acumulado anterior, na apuração das estimativas mensais com base em balanços/balancetes de verificação/exclusão, conforme se demonstra a seguir, cabendo razão ao contribuinte; o Manual de Preenchimento determina, na apuração da estimativa mensal de CSLL apurada com base em balanço/balancete de suspensão redução:

Informar o somatório do imposto de renda devido nos meses anteriores do mesmo ano-calendário, abrangidos pelo período em curso compreendido na demonstração.

	Est 12/2010		
	DIPJ	AI	Doc 4, impugn
Desp ágio gl		2.570.919,46	
Bc acum DIPJ	36.428.553,61	36.428.553,81	
Nova BC	36.428.553,61	38.999.473,27	
CSLL 9%	3.278.569,82	3.509.952,59	
CSLL ret fonte		24.135,35	24.135,35
CSLL meses anter	3.472.597,34	3.335.866,69	3.335.866,69
Total deduções	3.472.597,34	3.360.002,04	
Estim CSLL a pagar	-194.027,52	149.950,55	
Multa isol 50%		74.975,28	

Processo nº 10882.721447/2015-86
Acórdão n.º **1402-003.601**

S1-C4T2
Fl. 1.832

	Est 01/2011		Est 02/2011		Est 03/2011	
	DIPJ retif espont	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		2.570.919,46		5.141.838,92		7.712.758,38
Bc DIPJ	-3.675.944,23	-3.675.944,23	-6.674.128,32	-6.674.128,32	-8.473.381,29	-8.473.381,29
Nova BC	-3.675.944,23	-1.105.024,77	-6.674.128,32	-1.532.289,40	-8.473.381,29	-760.622,91

CSLL 9%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL dev meses ant						
CSLL ref fonte		25.718,99		8.567,59		12.401,19
Total deduções	0,00	25.718,99	0,00	8.567,59	0,00	12.401,19
Estim CSLL a pagar	0,00	-25.718,99	0,00	-8.567,59	0,00	-12.401,19
Multa isol 50%		0,00		0,00		0,00
CSLL fonte não aproveitado		25.718,99		8.567,59		12.401,19
Saldo acum de CSLL ã aprov		25.718,99		34.286,58		46.687,77

	Est 04/2011		Est 05/2011		Est 06/2011	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		10.283.677,84		12.854.597,30		15.425.516,76
Bc DIPJ	-13.686.146,01	-13.686.146,01	-13.183.148,07	-13.183.148,07	-9.921.599,68	-9.921.599,68
Nova BC	-13.686.146,01	-3.402.468,17	-13.183.148,07	-328.550,77	-9.921.599,68	5.503.917,08
CSLL 9%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	495.352,54
CSLL dev meses ant						
CSLL ref fonte		17.110,40		17.283,06		93.158,35
Total deduções	0,00	17.110,40	0,00	17.283,06	0,00	93.158,35
Estim CSLL a pagar	0,00	-17.110,40	0,00	-17.283,06	0,00	402.194,19
Multa isol 50%		0,00		0,00		201.097,09
CSLL fonte não aproveitado		17.110,40		17.283,06		0,00
Saldo acum de CSLL ã aprov		63.798,17		81.081,23		0,00

	Est 07/2011		Est 08/2011		Est 09/2011	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		17.996.436,22		20.567.355,68		23.138.275,14
Bc DIPJ	-9.615.937,95	-9.615.937,95	-9.274.982,24	-9.274.982,24	-4.847.876,02	-4.847.876,02
Nova BC	-9.615.937,95	8.380.498,27	-9.274.982,24	11.292.373,44	-4.847.876,02	18.290.399,12
CSLL 9%	0,00	754.244,84	0,00	1.016.313,61	0,00	1.646.135,92
CSLL dev meses ant		495.352,54		754.244,84		1.016.313,61
CSLL ref fonte		24.636,59		10.149,10		14.633,13
Total deduções	0,00	519.989,13	0,00	764.393,94	0,00	1.030.946,74
Estim CSLL a pagar	0,00	234.255,72	0,00	251.919,67	0,00	615.189,18
Multa isol 50%		117.127,86		125.959,83		307.594,59
CSLL fonte não aproveitado		0,00		0,00		0,00
Saldo acum de CSLL ã aprov		0,00		0,00		0,00

	Est 010/2011		Est 11/2011		Est 12/2011	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		25.709.194,60		28.280.114,06		30.851.033,52
Bc DIPJ	-11.435.728,53	-11.435.728,53	-10.116.995,20	-10.116.995,20	-17.746.336,53	-17.746.336,53
Nova BC	-11.435.728,53	14.273.466,07	-10.116.995,20	18.163.118,86	-17.746.336,53	13.104.696,99
CSLL 9%	0,00	1.284.611,95	0,00	1.634.680,70	0,00	1.179.422,73
CSLL dev meses ant		1.646.135,92		1.646.135,92		1.646.135,92

CSLL ref fonte						
Total deduções	0,00	1.646.135,92	0,00	1.646.135,92	0,00	1.646.135,92
Estim CSLL a pagar	0,00	-361.523,97	0,00	-11.455,22	0,00	-466.713,19
Multa isol 50%	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL fonte não aproveitado		35.967,91		30.381,22		25.862,82
Saldo acum de CSLL ã aprov		35.967,91		66.349,13		92.211,95

Processo nº 10882.721447/2015-86
Acórdão n.º **1402-003.601**

S1-C4T2
Fl. 1.833

	Est 01/2012		Est 02/2012		Est 03/2012	
	DIPJ retif espon	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		2.570.919,46		5.141.838,92		7.712.758,38
Bc DIPJ	-4.049.047,23	-4.049.047,23	-6.935.846,65	-6.935.846,65	-8.698.083,20	-8.698.083,20
Nova BC	-4.049.047,23	-1.478.127,77	-6.935.846,65	-1.794.007,73	-8.698.083,20	-985.324,82
CSLL 9%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL dev meses ant						
CSLL ref fonte		24.220,03		13.373,96		18.464,66
Total deduções	0,00	24.220,03	0,00	13.373,96	0,00	18.464,66
Estim CSLL a pagar	0,00	-24.220,03	0,00	-13.373,96	0,00	-18.464,66
Multa isol 50%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL fonte não aproveitado		24.220,03		13.373,96		18.464,66
Saldo acum de CSLL ñ aprov		24.220,03		37.593,99		56.058,65

	Est 04/2012		Est 05/2012		Est 06/2012	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		10.283.677,84		12.854.597,30		15.425.516,76
Bc DIPJ	-14.333.760,74	-14.333.760,74	-13.569.969,87	-13.569.969,87	-14.551.202,48	-14.551.202,48
Nova BC	-14.333.760,74	-4.050.082,90	-13.569.969,87	-715.372,57	-14.551.202,48	874.314,28
CSLL 9%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	78.688,29
CSLL dev meses ant						
CSLL ref fonte		25.335,25		26.551,22		78.688,29
Total deduções	0,00	25.335,25	0,00	26.551,22	0,00	78.688,29
Estim CSLL a pagar	0,00	-25.335,25	0,00	-26.551,22	0,00	0,00
Multa isol 50%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL fonte não aproveitado		25.335,25		26.551,22		0,00
Saldo acum de CSLL ñ aprov		81.393,90		107.945,12		53.794,92

	Est 07/2012		Est 08/2012		Est 09/2012	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		17.996.436,22		20.567.355,68		23.138.275,14
Bc DIPJ	-18.588.000,30	-18.588.000,30	-16.339.918,30	-16.339.918,30	-21.159.869,73	-21.159.869,73
Nova BC	-18.588.000,30	-591.564,08	-16.339.918,30	4.227.437,38	-21.159.869,73	1.978.405,41
CSLL 9%	0,00	0,00	0,00	380.469,36	0,00	178.056,49
CSLL dev meses ant				78.688,29		380.469,36
CSLL ref fonte		48.761,23		130.487,49		15.832,95

Total deduções	0,00	48.761,23	0,00	209.175,78	0,00	396.302,31
Estim CSLL a pagar	0,00	-48.761,23	0,00	171.293,59	0,00	-218.245,83
Multa isol 50%	0,00	0,00	0,00	85.646,79	0,00	0,00
CSLL fonte não aproveitado		48.761,23		0,00		15.832,95
Saldo acum de CSLL ñ aprov		102.556,15		0,00		15.832,95

	Est 10/2012		Est 11/2012		Est 12/2012	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		25.709.194,60		28.280.114,06		30.851.033,52
Bc DIPJ	-22.463.801,48	-22.463.801,48	-29.095.853,50	-29.095.853,50	-28.062.422,34	-28.062.422,34
Nova BC	-22.463.801,48	3.245.393,12	-29.095.853,50	-815.739,44	-28.062.422,34	2.788.611,18
CSLL 9%	0,00	292.085,38	0,00	0,00	0,00	250.975,01
CSLL dev meses ant		380.469,36				380.469,36
CSLL ref fonte		35.967,91		30.381,22		25.862,82
Total deduções	0,00	416.437,27	0,00	30.381,22	0,00	406.332,18
Estim CSLL a pagar	0,00	-124.351,89	0,00	-30.381,22	0,00	-155.357,18
Multa isol 50%	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL fonte não aproveitado		35.967,91		30.381,22		25.862,82
Saldo acum de CSLL ñ aprov		51.800,86		82.182,08		108.044,90

	Est 01/2013	Est 01/2013	Est 02/2013		Est 03/2013	
	DIPJ orig sob fisc	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		2.570.919,46		5.141.838,92		7.712.758,38
Bc DIPJ	-1.713.950,90	-1.713.950,90	-5.469.087,83	-5.469.087,83	-9.080.157,91	-9.080.157,91
Nova BC	-1.713.950,90	856.968,56	-5.469.087,83	-327.248,91	-9.080.157,91	-1.367.399,53
CSLL 9%	0,00	77.127,17	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL dev meses ant						
CSLL ref fonte		28.795,10		12.651,58		28.473,87
Total deduções	0,00	28.795,10	0,00	12.651,58	0,00	28.473,87
Estim CSLL a pagar	0,00	48.332,07	0,00	-12.651,58	0,00	-28.473,87
Multa isol 50%	0,00	24.166,04	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL fonte não aproveitado		0,00		12.651,58		28.473,87
Saldo acum de CSLL ã aprov		0,00		12.651,58		41.125,45

	Est 04/2013		Est 05/2013		Est 06/2013	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		10.283.677,84		12.854.597,30		15.425.516,76
Bc DIPJ	-6.023.318,79	-6.023.318,79	-6.965.959,47	-6.965.959,47	-6.977.137,17	-6.977.137,17
Nova BC	-6.023.318,79	4.260.359,05	-6.965.959,47	5.888.637,83	-6.977.137,17	8.448.379,59
CSLL 9%	0,00	383.432,31	0,00	529.977,40	0,00	760.354,16
CSLL dev meses ant		77.127,17		383.432,31		529.977,40
CSLL ref fonte		72.835,46		21.037,61		41.801,21

Total deduções	0,00	149.962,63	0,00	404.469,92	0,00	571.778,61
Estim CSLL a pagar	0,00	233.469,68	0,00	125.507,48	0,00	188.575,55
Multa isol 50%	0,00	116.734,84	0,00	62.753,74	0,00	94.287,77
CSLL fonte não aproveitado		0,00		0,00		0,00
Saldo acum de CSLL ã aprov		0,00		0,00		0,00

	Est 07/2013		Est 08/2013		Est 09/2013	
	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão	DIPJ	Acórdão
Desp ágio gl		17.996.436,22		20.567.355,68		23.138.275,14
Bc DIPJ	-5.927.537,42	-5.927.537,42	-422.270,55	-422.270,55	-56.069,60	-56.069,60
Nova BC	-5.927.537,42	12.068.898,80	-422.270,55	20.145.085,13	-56.069,60	23.082.205,54
CSLL 9%	0,00	1.086.200,89	0,00	1.813.057,66	0,00	2.077.398,50
CSLL dev meses ant		760.354,16		1.086.200,89		1.813.057,66
CSLL ref fonte		40.935,91		41.554,84		33.310,23
Total deduções	0,00	801.290,07	0,00	1.127.755,73	0,00	1.846.367,89
Estim CSLL a pagar	0,00	284.910,82	0,00	685.301,93	0,00	231.030,61
Multa isol 50%	0,00	142.455,41	0,00	342.650,96	0,00	115.515,30
CSLL fonte não aproveitado		0,00		0,00		0,00
Saldo acum de CSLL ã aprov		0,00		0,00		0,00

	Est 010/2013		Est 11/2013		Est 12/2013	
	DIPJ	AI	DIPJ	AI	DIPJ	AI
Desp ágio gl		25.709.194,60		28.280.114,06		30.851.033,52
Bc DIPJ	663.358,90	663.358,90	-3.451.180,51	-3.451.180,51	-10.640.982,83	-10.640.982,83
Nova BC	663.358,90	26.372.553,50	-3.451.180,51	24.828.933,55	-10.640.982,83	20.210.050,69
CSLL 9%	59.702,30	2.373.529,82	0,00	2.234.604,02	0,00	1.818.904,56
CSLL dev meses ant		2.077.398,50	59.702,30	2.373.529,82	59.702,30	2.373.529,82
CSLL ref fonte	59.702,30	34.733,61		19.924,54		23.981,71
Total deduções	59.702,30	2.112.132,11	59.702,30	2.393.454,36	59.702,30	2.397.511,53
Estim CSLL a pagar	0,00	261.397,71	-59.702,30	-158.850,34	-59.702,30	-578.606,96
Multa isol 50%	0,00	130.698,85	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL fonte não aproveitado		0,00		19.924,54		23.981,71
Saldo acum de CSLL ã aprov		0,00		19.924,54		43.906,25

Como se observa de tal trecho do v. Acórdão da DRJ, com a precisa exceção do valor da multa isolada referente à estimativa de dezembro de 2010, na monta de

R\$74.975,28, os demais cálculos foram plenamente aceitos (sendo, então, objeto do Recurso de Ofício, negado por esta C. 2ª Turma Ordinária no v. Acórdão 1402-002.888, como anteriormente esclarecido).

O fundamento da N. Relatora da DRJ *a quo* para a rejeição da demonstração da inexistência de estimativa a ser recolhida naquele mês de dezembro fica claro no seguinte trecho, que se repete a seguir: *apurando a CSLL a pagar de estimativa mensal de 12/2010 no valor de R\$149.950,55, em relação à qual a multa de 50% perfaz R\$74.975,28; o litigante no doc 4, págs. 733, concordou com as deduções que o autuante efetuou, mas reduziu a base de cálculo da CSLL, mediante compensação de, aparentemente, base de cálculo negativas; contudo, não há previsão para esta dedução na apuração da estimativa mensal do mês de dezembro, mas apenas na apuração anual – Assim, a apuração fiscal está correta e se mantém neste voto.* (destacamos).

Desse modo, em sede de Recurso Voluntário, a ora Embargante se insurgiu contra tal acatamento parcial, reiterando sua demonstração de equívoco no cálculo das multas, e afirmando, especificamente, que *em se tratando da apuração do mês de dezembro de um determinado ano-calendário, quando o cálculo da CSLL é realizado com base na sistemática de suspensão e redução, não há que se falar em estimativa de pagamento, mas sim de apuração definitiva do imposto. Por esse motivo, é equivocado o lançamento da multa isolada em dezembro de 2010. Apenas por hipótese, ainda que se entende ela (SIC) existência de estimativa em dezembro de 2010, deveria ser realizada a compensação da base negativa de CSLL.*

Exatamente tal matéria e alegação pontual do Recurso Voluntário foi objeto da omissão ora tratada no v. Acórdão combatido, passando-se, a seguir, a apreciá-la devidamente, suprimindo tal *lapso* jurisdicional.

Pois bem, nota-se na decisão da DRJ que, mesmo muito sucinta nesse ponto, é certa e incontroversa a legalidade da *manobra* do cálculo da Contribuinte para obter a redução da estimativa de dezembro de 2010, considerando a opção de promoção de *suspensão e redução*, prevista no art. 230 e do RIR/99¹, que estende-se à apuração mensal da CSLL, por

¹ Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;

II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.

§2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

§3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV.

§4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo.

consequência do disposto nos arts. 28 a 30 da Lei nº 9.430/96 e orientação histórica da Receita Federal do Brasil².

A única discordância da I. Relatora foi a inclusão em tal cálculo mensal de saldo de bases de cálculo negativas; em relação aos quais afirmou textualmente que não há previsão para esta dedução na apuração da estimativa mensal do mês de dezembro, mas apenas na apuração anual.

Conforme alegado pela Recorrente, assim como analisando a questão de um ponto de vista *prático*, dentro da prerrogativa de suspensão e redução, a estimativa mensal dos meses de dezembro dos anos-calendário mostra-se sempre coincidente com a efetiva apuração anual, vez que o balancete específico de tal cálculo abarca os eventos de todo o período, valendo-se dos mesmos elementos e método da obtenção da base de cálculo do ano-calendário (levantada também com base em 31 de dezembro) - as pontuais exceções referentes a *lucros auferidos no exterior, preços de transferência, regras de subcapitalização* e o antigo *lucro inflacionário*, aplicam-se somente para os meses de janeiro a novembro.

Ou seja, em dezembro, os cálculos do balancete de suspensão e redução devem ser idênticos à apuração anual.

Assim, já opondo-se - respeitosamente - à afirmação de que *não há previsão* para a inclusão de *base de cálculo negativas* nos cálculos do balancete de suspensão e redução (seja de dezembro ou de outro mês), ainda que o art. 230 do RIR/99 não faça tal previsão *expressamente*, o seu §4º esclarece que a aplicação de tal dispositivo poderá/deverá ser regulada pelo Poder Executivo, por meio de *instruções*.

E, exatamente sob a luz de tal verdadeira determinação de *competência*, a Instrução Normativa nº 93/1997, vigente à época dos fatos agora apurados, regulou tal aspecto do cálculo em seus artigos 12, § 1º e 13:

² <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/CSLL#apura2>

Efeito dos Balanços de Suspensão ou Redução no Pagamento da CSLL

A mesma forma de tributação adotada, pela pessoa jurídica, para fins de apuração do imposto de renda, deve ser empregada para fins de apuração da CSLL.

Assim, a pessoa jurídica que levantou balanço ou balancete para suspender ou reduzir o pagamento do imposto de renda, em determinado mês do ano-calendário, deve apurar a base de cálculo da CSLL sobre o resultado do período apurado nesse mesmo balanço, ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões permitidas e pelas compensações de base de cálculo negativa da CSLL, observados os limites definidos na legislação pertinente.

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

I - considera-se período em curso aquele compreendido entre 1º de janeiro ou o dia de início de atividade e o último dia do mês a que se referir o balanço ou balancete;

II - considera-se imposto devido no período em curso, o resultado da aplicação da alíquota do imposto sobre o lucro real, acrescido do adicional, e diminuído, quando for o caso, dos incentivos fiscais de dedução e de isenção ou redução;

III - considera-se imposto de renda pago, a soma dos valores correspondentes ao imposto de renda:

a) pago mensalmente;

b) retido na fonte sobre receitas ou rendimentos computados na determinação do lucro real do período em curso, inclusive o relativo aos juros sobre o capital próprio;

c) pago sobre os ganhos líquidos;

d) pago a maior ou indevidamente em anos-calendário anteriores.

§1º O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda, exceto, nos balanços ou balancetes levantados de janeiro a novembro, as seguintes adições:

a) os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior;

b) as parcelas a que se referem os arts. 18, § 7º; 19, § 7º e 22, § 3º da Lei Nº 9.430/96.

§2º O disposto no parágrafo anterior alcança, inclusive, o ajuste relativo ao lucro inflacionário realizado segundo o disposto no art. 6º.

§3º Para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro "Registro de Inventário".

§4º A pessoa jurídica que possuir registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do ano-calendário ou no encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

§5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

§6º Os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para fins de determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no decorrer do ano-calendário;

Art. 13. A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 10 a 12, deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, observando-se o seguinte:

I - a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário;

II - as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real, correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do LALUR, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B do referido Livro. (destacamos)

Resta muito claro que, para o mês de dezembro dos anos-calendário, deve ser adotado, exatamente o resultado do período em curso [deverá ser] ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda - sem quaisquer exceções - e considerando, aqui, a sua aplicação também para a CSLL.

E, por mero apreço ao debate, conclui-se também que, uma vez que prejuízos fiscais/bases de cálculo negativas, inclusive *acumuladas*, não são tratadas nas exceções das alíneas "a" e "b" do § 1º do art. 12, sendo elemento de *compensação* da monta tributável dessa Contribuição (compreendendo-se aqui o Lucro Líquido, com os ajustes próprios para a obtenção da base de cálculo da CSLL), mencionado no art. 13, tal elemento estará sempre abarcado em tal prerrogativa alternativa ao recolhimento de estimativas, mesmo em meses que não o de dezembro.

Posto isso, uma vez clara a existência de permissão normativa para a adição do valor das bases de cálculo negativas da CSLL, ainda que acumulado, ao cálculo da suspensão e redução do mês dezembro de 2010, mostra-se improcedente a fundamentação do v. Acórdão da DRJ e da Autuação para exigir a multa isolada correspondente ao seu não recolhimento, apresentando-se precedentes e corretos os cálculos oferecidos pela Recorrente, devendo ser afastada tal penalidade.

Processo nº 10882.721447/2015-86
Acórdão n.º **1402-003.601**

S1-C4T2
Fl. 1.839

Desse modo, resta sanada a omissão apontada e agora conhecida, devendo tais argumentos expostos complementar o v. Acórdão recorrido.

Diante do exposto, acolho os Embargos de Declaração, retificando o v. Acórdão n.º 1402-002.888, para sanar as omissões apontadas e conhecidas, esclarecendo a negativa de provimento ao Recurso de Ofício, bem como dando provimento parcial ao Recurso Voluntário para cancelar o valor referente a multa isolada pelo suposto não recolhimento da estimativa de CSLL de dezembro de 2010, na monta de R\$74.975,28.

(assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella